

3-BB.2019.19

P 107

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richter Hess
Gerichtsschreiberin Bernhard

Beschwerde-
führer

A. _____

vertreten durch Schwarz & Partner Finanzkonsulten AG,
Bellerivestrasse 5, 8008 Zürich

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen,
vom 21. August 2019**
betreffend Direkte Bundessteuern 2011 bis 2015; Nachsteuern

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Gestützt auf eine Meldung des Regio Steueramtes Q. (nachfolgend: RStA), wonach Mieteinkünfte in den Jahren 2011 bis 2015 neben dem Eigenmietwert auch als Alimentenzahlungen geltend gemacht worden seien, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 15. Januar 2019 ein Nachsteuerverfahren. A. wurde aufgefordert, bis zum 15. Februar 2019 verschiedene Angaben und Unterlagen einzureichen. Gleichzeitig wurde ihm die Gelegenheit zu einer Stellungnahme gegeben.

1.2.

Innert Frist reichte A. eine Stellungnahme ein.

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 28. Februar verlangte das KStA von A. weitere Akten bis zum 28. März 2019.

2.2.

Mit Eingabe vom 17. April 2019 liess A. eine Stellungnahme und weitere Unterlagen einreichen.

3.

Mit Verfügung vom 8. Mai 2019 setzte das KStA die Nachsteuern der direkten Bundessteuern 2011 bis 2015 von A. auf CHF 4'712.70 (inklusive Verzugszinsen) fest.

4.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 8. Mai 2019 liess A. mit Schreiben vom 29. Mai 2019 Einsprache erheben. Er stellte den Antrag, das Verfahren sei einzustellen.

5.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2019 liess A. aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen.

6.

Mit Entscheid vom 21. August 2019 wurde die Einsprache abgewiesen.

7.

Den Einspracheentscheid vom 21. August 2019 (Zustellung am 22. August 2019) liess A. mit Beschwerde vom 17. September 2019 (Postaufgabe am

gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Er stellt die

"(...) Anträge, es seien die Verfahren einzustellen, die Kosten vom Kantonalen Steueramt zu tragen und dem Beschwerdeführer eine Entschädigung von CHF 1 '500 zu bezahlen."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

8.

Das KStA beantragt die Abweisung der Beschwerde.

9.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 20. Mai 2021 zusätzliche Informationen beim RStA eingeholt (Aktennotiz vom 20. Mai 2021).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft Nachsteuern zu den direkten Bundessteuern 2011 bis 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA führte in der Nachsteuerverfügung und Vernehmlassung aus, zufolge nicht korrekter Deklaration der Unterhaltszahlungen an die Ex-Frau und Kinder in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 seien die entsprechenden Steuerveranlagungen des Beschwerdeführers unvollständig ausgefallen. Die deshalb zu wenig veranlagten Steuern müssten als Nachsteuern erhoben werden.

Der Beschwerdeführer habe jeweils in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 den Gesamtbetrag der Unterhaltszahlungen für die Ex-Frau und Kinder deklariert, ohne Belege einzureichen. Mit den Aktenergänzungen sei der Beschwerdeführer jeweils aufgefordert worden, den Nachweis der bezahlten Unterhaltsbeiträge sowie deren Aufteilung zwischen Ex-Frau und Kinder vorzulegen. Im Jahr 2014 sei explizit die Einreichung von Bankbelegen verlangt worden. Der Beschwerdeführer habe jeweils lediglich eine Aufstellung mit der Aufteilung der Unterhaltsbeiträge unterbreitet. Die Mietzahlung, die als Eigenmietwert bei der Liegenschaft deklariert worden sei, sei ebenfalls als geleistete Unterhaltszahlung ausgewiesen worden. Bankbelege seien hingegen nicht eingereicht worden. Auf den Aufstellungen, die der Beschwerdeführer mit der Aktenergänzung eingereicht habe, seien betreffend die Abgeltung des Wohnrechts offensichtlich falsche Angaben gemacht worden. Der Beschwerdeführer habe diese Miete tatsächlich von den effektiv zu bezahlenden Unterhaltsbeiträgen in Abzug gebracht und nicht ein unentgeltliches Wohnrecht gewährt.

Dass diese falsche Aussage aufgrund des im Jahr 2011 eingereichten Scheidungsurteils von den Steuerbehörden erkannt hätte werden müssen, dürfe nicht vorausgesetzt werden, da in der Regel unabhängig des Scheidungsurteils auf den effektiv bezahlten Unterhalt abgestützt werde. Zudem dürfe sich die Steuerbehörde grundsätzlich darauf verlassen, dass die vom Pflichtigen gemachten Aussagen richtig und vollständig seien. Sie sei nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen. Aufgrund der telefonischen Abklärungen mit dem Kanton R. (Wohnsitz der Ex-Frau) im Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2016 seien Differenzen bei den Unterhaltszahlungen festgestellt worden, die zur diesbezüglichen Überprüfung in den Vorjahren geführt habe.

Mit Einspracheentscheid wurde festgehalten, der Beschwerdeführer habe den Abzug der Alimente zwar immer beantragt, aber in der Steuererklärung weder mit Belegen noch mit einer Aufstellung nachgewiesen. Die Zusammenstellung der Alimente sei zudem jeweils erst im Aktenergänzungsverfahren eingereicht worden. Der in der Einsprache erwähnte Bankbeleg aus dem Jahr 2012 sei weder in den Steuerakten 2012 enthalten, noch im Nachsteuerverfahren vorgelegt worden. Es stelle sich auch die Frage, weshalb der Beschwerdeführer der Steuerbehörde eine falsche, irreführende Aufstellung zustellte, wenn der erwähnte Bankbeleg die falsche Deklaration der Alimente in leicht erkennbarer Weise aufzeige. Unerklärlich sei auch, weshalb er die Behörde im Aktenergänzungsverfahren nicht auf die falsche Deklaration der Alimentenzahlungen in der Steuererklärung aufmerksam gemacht habe. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer die irreführende Aufstellung eingereicht habe und die gleiche Aufstellung auch in den Folgejahren auf die Aktenergänzungen abgegeben habe, verstärke den Verdacht, dass der Bankbeleg 2012, eben aufgrund der offensichtlichen Falschdeklaration nicht eingereicht worden sei. Es sei daher die neue Tatsache gegeben und die Einsprache somit vollumfänglich abzuweisen.

2.2.

Der Beschwerdeführer liess in seiner Einsprache sowie in der Beschwerde entgegen, er und E. (Ex-Frau) hätten sich gegen Ende des Jahres 2008 getrennt und sich im Oktober 2011 scheiden lassen. Der Beschwerdeführer sei zu Zahlungen von Kinder- und Frauenalimenten verpflichtet worden und habe in seinen Steuererklärungen die entsprechenden Abzüge geltend gemacht.

Die Steuergesetze würden verlangen, dass für die Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen müssten, welche den Behörden im Zeitpunkt der Einschätzungen nicht bekannt gewesen seien. Aus den Antwortschreiben des Beschwerdeführers gehe hervor, dass er dem RStA zusammen mit der eingereichten Steuererklärung ausreichend Dokumente zur Verfügung gestellt habe, damit bereits im Rahmen des Einschätzungsverfahrens alle wesentlichen Informationen zur Verfügung gestanden hätten. Es seien keine neuen oder anderen Tatsachen aufgetaucht, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen würden.

Es befremde, wenn die Behörde durch ihr jahrelanges Verhalten signalisiere, es sei alles korrekt abgelaufen und dann nach sieben Jahren ihre Meinung rückwirkend geändert wissen wolle. Es liege der Fall einer unrichtigen rechtlichen Würdigung vor, die man behördlicherseits korrigieren wolle. Die unrichtige rechtliche Würdigung des Sachverhaltes in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht im Zeitpunkt der Veranlagung gebe indes keinen Anlass zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens.

In den diversen Schreiben des RStA seien bis auf das Jahr 2014 keine Bankbelege verlangt worden. Insofern sei der Vorwurf, wonach die Bankbelege bereits in den Veranlagungsverfahren verlangt aber vom Beschwerdeführer nie eingereicht worden seien, objektiv nicht nachvollziehbar. Mit Schreiben vom 28. Februar 2019 sei eine Aktenergänzung verlangt worden. Daraus sei zu schliessen, dass der Sachverhalt von Seiten des KStA offenbar noch als klärungsbedürftig angesehen worden sei. Diese Klärung hätte indes im Rahmen der ordentlichen Verfahren auf lokaler Ebene erfolgen müssen. Werde ein unvollständiger Sachverhalt im Veranlagungsverfahren nicht weiter geklärt, dürfe die unterlassene Untersuchung nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden.

Bereits im Steuerjahr 2012 habe der Beschwerdeführer einen Auszug der B. mit monatlichen Zahlungen über CHF 5'700.00 beigelegt. Daraus sei in leicht erkennbarer Weise hervorgegangen, dass es einen Widerspruch zwischen den Zahlen gemäss Steuererklärung und den tatsächlichen Überweisungen gegeben habe. Trotz dieses Umstandes sei der Beschwerdeführer von den Steuerbehörden während mehrerer Jahre definitiv veranlagt worden. Die Zahlung des monatlichen Betrages ergebe sich zudem aus dem der Steuererklärung 2011 beigelegten Scheidungsurteil (Ziffer 2.5 Kinderalimente, Ziffer 2.6 Frauenalimente und Ziffer 2.8 Verrechnung). Sie betrage CHF 5'698.00.

3.

3.1.

Es ist nachfolgend zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperioden 2011 bis 2015 vom Beschwerdeführer erhoben hat.

3.2.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

3.3.

Geprüft wird zuerst, ob eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel vorliegt.

Neu sind Tatsachen, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf

sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden (vgl. StE 2008 B 97.41 Nr. 22; BStPra 2008 S. 17; BStPra 2007 S. 590).

Ohne besonderen Anlass sind die Steuerbehörden denn auch nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen durchzuführen. Eine solche Pflicht besteht nur, wenn klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler in einer Steuererklärung vorhanden sind. Das Vorliegen von bloss erkennbaren Mängeln ist nicht ausreichend, um Tatsachen zur Zeit der Veranlagung als bereits bekannt zu qualifizieren bzw. der Steuerbehörde ein entsprechendes Wissen anzurechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juni 2004 [2A.286/2004] = ASA 75 S. 25). Die Steuerbehörde ist nicht verpflichtet, im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Ohne entsprechende Hinweise müssen sie nicht sämtliche Vorakten nach Angaben durchforsten, ob auf immer noch fliessendes Einkommen zu schliessen ist (RGE vom 18. Oktober 1995 [K 3247/P 231]). Zum "Aktenstand" gehören nur Tatsachen, die sich aus den Akten der aktuellen Steuerperiode ergeben (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Februar 2016 [2C_230/2015, 2C_231/2015]; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 151 DBG N 22, mit Hinweisen auf weitere Urteile des Bundesgerichts). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (Urteil des Bundesgerichts vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

4.

4.1.

Der Beschwerdeführer hat sich im Oktober 2011 scheiden lassen. Gemäss Scheidungsurteil vom 27. Oktober 2011 ist er verpflichtet, monatliche Unterhaltszahlungen von CHF 600.00 an seine geschiedene Frau sowie von je CHF 1'380.00 plus Kinderzulagen an seine vier Kinder zu bezahlen (Ziffer 2.5 f. des Scheidungsurteils). Im Scheidungsurteil wurde zudem festgehalten, dass Frau E. zusätzlich ein Wohnrecht in der im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden Liegenschaft (Einfamilienhaus C, S.) erhält. Frau E. hat dafür monatliche Mietzinszahlungen von CHF 1'382.00 (entspricht dem Eigenmietwert) an den Beschwerdeführer (Ziffer 2.4 des Scheidungsurteils) zu leisten. Ziffer 2.8 des Scheidungsurteils lautet wie folgt:

"2.8 Zahlungsmodalitäten der Unterhaltsbeiträge: A. zieht von den oben genannten Unterhaltsbeiträgen (Ziff. 2.5 und 2.6) vorab den Betrag für die ihm zustehende Miete ab (vgl. Ziff. 2.4). Den Restbetrag überweist er auf das Konto von E.. Die Unterhaltsbeiträge sind erstmals ab dem 1. November 2011 geschuldet und jeweils ab Fälligkeit zu 5% verzinslich."

Der Beschwerdeführer hat das Scheidungsurteil mit der Steuererklärung 2011 eingereicht (Eingang RStA am 22. März 2012). Der Beschwerdeführer hat in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 Alimentenzahlungen deklariert und dabei die erhaltenen Mieteinkünfte seiner geschiedenen Frau für die Liegenschaft in S. zu den Unterhaltszahlungen hinzugezählt, was offensichtlich nicht dem Scheidungsurteil entspricht. Folglich hat ein zu hoher Abzug für Alimente resultiert. Der Beschwerdeführer hat die Steuererklärungen 2011 bis 2015 wie folgt ausgefüllt:

Steuererklärung	Unterhaltszahlung	davon Mieteinkünfte
2011	CHF 106'044.00	CHF 16'584.00
2012	CHF 106'044.00	CHF 16'584.00
2013	CHF 94'524.00	CHF 16'584.00
2014	CHF 95'219.00	CHF 16'584.00
2015	CHF 95'589.00	CHF 18'242.00

Es trifft demnach zu, dass der Beschwerdeführer Unterhaltszahlungen an die geschiedene Frau und die Kinder in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 von über CHF 80'000.00 nicht korrekt deklariert hat. Der Beschwerdeführer hat dies nicht bestritten. Er bestreitet jedoch, dass neue Tatsachen vorliegen, welche Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens bilden.

4.2.

Der Beschwerdeführer hat den fraglichen Steuererklärungen keinen Bankbeleg beigelegt, welche die deklarierten Zahlungen beweisen würden. Betreffend die Steuererklärung 2011 hat das RStA dem Beschwerdeführer ein Aktenergänzungsschreiben zugestellt. Darin wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Zusammensetzung der deklarierten Alimentenzahlungen, eine Aufstellung der geleisteten Zahlungen im Jahr 2011, sowie die Aufteilung für Kinder und Ex-Frau zu dokumentieren. Ergänzend zur Steuererklärung 2012 forderte das RStA zusätzliche Unterlagen ein. Das Aktenergänzungsschreiben verlangte den Nachweis der ausgerichteten Alimente an den geschiedenen Ehegatten und die Kinder im Jahr 2012 von CHF 106'044.00. Für die Steuererklärungen 2013 bis 2014 wurde in den Schreiben betreffend Aktenergänzung analog dem Steuerveranlagungsverfahren 2011 kein Zahlungsnachweis eingefordert. Für das Steuerjahr 2016 erfolgte keine Aktenergänzung mehr.

Auf die Aktenergänzungsschreiben des RStA hat der Beschwerdeführer stets mit einer eigenen Aufstellung der Zahlungen ohne Belege geantwortet. Diese Aufstellungen führen die Zusammensetzung der Unterhaltsleistungen pro Monat auf. Demgemäss zählte der Beschwerdeführer Alimente und Mietzins zusammen. Dazu schreibt der Beschwerdeführer explizit in Klammern, dass er den jeweiligen jährlichen Mietzins als Einkunft Eigenmietwert deklariert. Den Mietbetrag hat der Beschwerdeführer somit nie

verschwiegen. Allein diese offensichtlich unklaren Angaben des Beschwerdeführers hätten das RStA aufmerksam machen müssen und genau zu diesem Punkt weitere Untersuchungen notwendig erscheinen lassen. Obwohl der Beschwerdeführer auch bei expliziter Aufforderung während dem Steueranlagungsverfahren 2012 keinen Zahlungsnachweis erbracht hat, wurde weder nochmals nachgefragt (Mahnung), noch wurden weitere Untersuchungshandlungen vorgenommen.

Hätte das RStA zudem das der Steuererklärung 2011 beigelegte Scheidungsurteil mit den Angaben des Beschwerdeführers verglichen, hätten die Abweichungen auf jeden Fall auffallen müssen. Die Angaben des Beschwerdeführers bezüglich der Mietzahlungen stimmten offensichtlich nicht mit der Regelung im Scheidungsurteil überein. Gemäss Scheidungsurteil sollte der Beschwerdeführer die Mietzahlungen von seiner geschiedenen Frau erhalten bzw. mit dem geschuldeten Betrag für Alimente verrechnen. Demgegenüber bezahlte der Beschwerdeführer seinen eigenen Angaben zufolge den Mietbetrag an seine Ex-Frau, die in seinem Haus wohnte. Auch aufgrund dieser Widersprüchlichkeit zwischen der Deklaration sowie der zur Verfügung stehenden Unterlagen (Scheidungsurteil als Dauerakte) hätte sich das RStA veranlasst sehen müssen, weitere detaillierte Abklärungen zu tätigen.

Allenfalls hätten auch die Steuererklärungen von Frau E. weiteren Aufschluss über die Deklaration der Mietzahlungen geben können. Diese wurden ebenfalls nicht eingeholt. Erst im Veranlagungsverfahren 2016 wurde ein Alimentenvergleich mit den Steuerbehörden am Wohnsitz der geschiedenen Ehefrau in S. durchgeführt, welcher schlussendlich das vorliegende Verfahren auslöste.

4.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund fehlender neuer Tatsachen die Voraussetzungen für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens nicht erfüllt sind. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen.

5.

5.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

5.2.

Ausserdem ist dem Beschwerdeführer für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Der Beschwerdeführer beantragt eine Entschädigung von CHF 1'500.00. Dies kann nur als Parteientschädigung verstanden werden, da gesetzlich keine weiteren Entschädigungen vorgese-

hen sind. Gemäss Leistungsblatt des Vertreters sind für die parallel geführten Nachsteuerverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 (3-RV.2019.160) und Direkte Bundessteuern 2001 bis 2015 (3-BB.2019.19) insgesamt Kosten von CHF 3'125.00 für Beratung und Betreuung angefallen. Der dem Beschwerdeführer in Rechnung gestellte Betrag beläuft sich hingegen auf lediglich CHF 2'154.00. Der Aufwand für die vorliegenden Verfahren (Leistungen ab 9. September 2019) beläuft sich gemäss Auflistung des Vertreters auf 7.45 Stunden. Bei einem Stundenansatz von CHF 250.00 wird der Betrag richterlich auf CHF 2'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt. Dieser Betrag ist auf die beiden Parallelverfahren nach jeweiligem Streitwert (vorliegend CHF 4'700.00 zu CHF 20'500.00, also 20% : 80%) aufzuteilen. Somit wird dem Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren eine Entschädigung von CHF 400.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) vergütet.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde werden die Nachsteuerverfügung vom 8. Mai 2019 sowie der Einspracheentscheid vom 21. August 2019 betreffend direkte Bundessteuern 2011 bis 2015 aufgehoben.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 400.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Beschwerdeführers (2)

das Kantonale Steueramt

das Regio Steueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard